

# Het “zozeer indruist”-criterium in de fiscale Antigoonleer

## *Inleiding: de rechtsonzekerheid door de Antigoonleer*

Wanneer de overheid zich niet netjes gedraagt bij het inzamelen van bewijsmateriaal tegen een burger, en hierbij de wet overtreedt of de algemene beginselen van wat van een behoorlijk bestuur kan worden verwacht, dan lijkt het evident dat hieraan een passend juridisch gevolg wordt gegeven. De overheidsdaad moet nietig worden verklaard wegens zijn onregelmatig karakter<sup>1</sup>. Lange tijd werd aangenomen dat de informatie die het resultaat vormt van deze onregelmatige overheidshandeling, volledig van de bewijsvoering moest worden uitgesloten. Ook in fiscale zaken leefde deze overtuiging lange tijd, net als dit het geval was in het strafrecht<sup>2</sup>. Ook in de ons omringende landen deelde men lange tijd deze opvatting, waaronder in Nederland<sup>3</sup>. Deze bewijsuitsluitingsregel kwam in België in strafzaken evenwel volledig ten val met een arrest van het Hof van Cassatie van 14 oktober 2003 (in de rechtsleer het Antigoon-arrest genoemd, naar de gelijknamige politieactie die in deze uitspraak diende te worden beoordeeld op haar regelmatigheid)<sup>4</sup>. Hiermee volgde de Belgische rechtspraak wat in wezen reeds in andere landen aan de gang was onder invloed van een gewijzigde publieke opinie die de strikte bewijsuitsluitingsregel voor *elke* overtreding bij de bewijsgaring niet langer aanvaardbaar vond<sup>5</sup>. In Nederland werd de mogelijkheid voor de rechter om in strafzaken zelf te oordelen over de wijze waarop het onrechtmatig verkregen bewijs wordt gesanctioneerd, ingevoerd in 1996 door artikel 359a Sv.

---

<sup>1</sup> De schending van de beginselen van behoorlijk bestuur soms ook gesanctioneerd wordt via de aansprakelijkheid van de overheid op grond van artikel 1382 BW. Die beslissingen zijn dan gebaseerd op de gedachte dat de rechtsgrond van de beginselen van behoorlijk bestuur in wezen de zorgvuldigheidsplicht is die voorkomt in artikel 1382 BW, en die zich ook aan de staat opdringt (S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgische fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2012, 65-66; voor een toepassing: Cass. 27 oktober 2006, *T.Gem.* 2007, afl. 1, 63, noot. E. VAN DE VELDE)

<sup>2</sup> Cass. 12 maart 1923, *Pas.* 1923, I, 233-234; Cass. 10 december 1923, *Pas.* 1924, I, 66

<sup>3</sup> HR 26 juni 1962, *NJ* 1962/470 (het zogenaamde Tweede Bloedproefarrest)

<sup>4</sup> Cass. 14 oktober 2003, [www.cass.be](http://www.cass.be), *RW* 2003-2004, 814-817.

<sup>5</sup> zie hierover o.m.: conclusie van advocaat-generaal DE SWAEF bij het arrest van het Hof van Cassatie van 14 oktober 2003, [www.cass.be](http://www.cass.be)

Het Belgisch Hof van Cassatie oordeelde in een arrest van 14 oktober 2003 dat het bewijs dat onrechtmatig werd verkregen slechts in drie gevallen *moet* worden geweerd, met name (1) wanneer de niet-naleving van bepaalde vormwaarden is voorgeschreven op straffe van nietigheid, (2) wanneer de begane onregelmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast, dan wel (3) wanneer het *gebruik* van het bewijs in strijd is met het recht op eerlijk proces. Indien deze gevallen niet aan de orde zijn, is de rechter niet verplicht om het onrechtmatig verkregen bewijs uit te sluiten en kan hij autonoom oordelen over het lot van dit bewijs. Inmiddels werden deze drie in het Antigoon-arrest vooropgestelde criteria bij de beoordeling van het onrechtmatig verkregen bewijs wettelijk verankerd in artikel 32 VTSv<sup>6</sup>. Het gevolg is dat er *onzekerheid* bestaat over de vraag of aan een onregelmatigheid bij de bewijsgaring wel een gevolg zal worden verleend. De gevallen waarin de rechter wordt verplicht om tot bewijssuitsluiting over te gaan, zijn immers zeer algemeen geformuleerd.

Deze Antigoon-rechtspraak heeft ook in fiscale zaken haar intrede gedaan met het arrest van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015. De criteria die door het Hof van Cassatie naar voor worden geschoven om te oordelen over het uitsluiten van het onrechtmatig verkregen bewijs, verschillen evenwel enigszins van de criteria die het Hof van Cassatie hanteerde in de strafrechtelijke Antigoonleer. Daar waar het bewijsgaring in strafzaken in hoofdzaak moet worden getoetst aan het recht op eerlijk proces (de vraag of de onregelmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast blijkt in wezen een vraag te zijn die een onderdeel vormt van de controle of het proces wel eerlijk is kunnen verlopen), moet de bewijsgaring in fiscale zaken niet alleen worden getoetst aan het recht op eerlijk proces, maar ook aan de beginselen van behoorlijke bestuur. Het Hof van Cassatie verduidelijkt daarbij dat *“het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts kan worden geweerd (behoudens wanneer de wetgever terzake in bijzondere sancties voorziet), indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik in alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht”*. De fiscale rechter is dus verplicht om onrechtmatig verkregen bewijs uit te sluiten van de bewijsvoering (behoudens wanneer de wet hem hiertoe uitdrukkelijk verplicht omdat deze sanctie is voorgeschreven), niet alleen wanneer hierdoor het recht op eerlijk proces wordt aangetast, maar ook wanneer de

---

<sup>6</sup> Ingevoerd bij artikel 3 van de wet van 24 oktober 2013, BS 12 november 2013

bewijsmiddelen zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht. Ook dit criterium is, net als het criterium van het eerlijk proces, behoorlijk vaag. Ook in fiscale zaken dreigt dus dezelfde onzekerheid inzake de gevolgen van een onregelmatigheid begaan bij de bewijsgaring door de fiscale administratie.

### ***De mosterd komt uit Nederland***

Nu de fiscalist voor de invulling van het criterium van het eerlijk proces nog kan teruggrijpen naar de rechtspraak in strafzaken en de invulling die aan dit criterium daar werd gegeven, tast hij in het duister wat betreft het criterium van het behoorlijk bestuur. De vraag rijst wat onder dit criterium moet worden begrepen. Het antwoord lijkt in Nederland te moeten worden gezocht. Het Belgisch Hof van Cassatie lijkt zijn mosterd immers te hebben gehaald in Nederland waar dit criterium het “zozeer indruist” criterium wordt geheten. In deze bijdrage wordt nagegaan hoe de Nederlandse Hoge Raad dit criterium invult, in de hoop dat hieruit meer duidelijkheid kan worden verschaft voor de invulling van dit criterium in België.

Het “zozeer indruist” criterium lijkt voor het eerst naar voor geschoven door de Nederlandse Hoge Raad in een arrest van 1992 dat handelde over het gebruik door de fiscale rechter van bewijs dat door de strafrechter als onrechtmatig verkregen werd beschouwd<sup>7</sup> (dus secundair gebruik door de fiscale administratie van in strafzaken vergaard bewijs). De zaak die aan de grondslag lag van dit arrest betrof een huiszoeking bij de accountant van de belastingplichtige vennootschap zonder rechterlijke machtiging. Hoewel de Hoge Raad oordeelde dat het (in de strafzaak) onrechtmatig verkregen bewijs kon worden gebruikt in de fiscale zaak, alleen al omwille van het feit dat de onrechtmatigheid in de strafzaak werd begaan ten aanzien van een derde en niet ten aanzien van de belastingplichtige zelf<sup>8</sup>, stelt de Hoge Raad ook in meer algemene zin dat wanneer de onregelmatigheid in de strafzaak ten aanzien van de belastingplichtige was gesteld, de fiscale administratie in principe gebruik kan maken van dit

---

<sup>7</sup> HR 1 juli 1992, nr. 26.331, na conclusie Verburg, *BNB* 1992/306 met noot Den Boer; zie recent ook nog HR 20 maart 2015, ECLI:HR:NL:2015:643, *TBS&H* 2015, 214 en met noot C. HOFMAN en J.S. NAN

<sup>8</sup> Zie overweging 3.2.3 van het arrest HR 1 juli 1992

bewijsmateriaal, tenzij het **gebruik** ervan moet worden beschouwd als in strijd met wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht<sup>9</sup>. De beginselen van behoorlijk bestuur zijn immers in algemene zin het criterium waaraan het bestuurshandelen moet worden getoetst wanneer het bestuur binnen het wettelijk kader informatie verzamelt<sup>10</sup>. Evenwel voegt de Hoge Raad hieraan toe dat er in ieder geval geen sprake kan zijn van een onbehoorlijk handelende overheid wanneer de fiscale ambtenaar ook zonder de onrechtmatige handelingen van de (penale) opsporingsambtenaren, zonder wettelijke belemmering kennis had kunnen nemen van dit bewijsmateriaal, onder meer door gebruik te maken van de voor de belastingplichtige bestaande wettelijke verplichting om gegevens en inlichtingen te verstrekken. Het **gebruik** van dergelijke stukken is slechts dan niet toegestaan indien zij zijn **verkregen** op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijke overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht<sup>11</sup>. In Nederland wordt de beslissing om onrechtmatig verkregen bewijs te **gebruiken** dus getoetst aan de “gewone” beginselen van behoorlijk bestuur, en wordt aangenomen dat er sprake is van een schending van de beginselen van behoorlijk bestuur wanneer bewijsmateriaal wordt **gebruikt** dat is **verkregen** op een wijze die indruist tegen de “versterkte” beginselen van behoorlijk bestuur (“zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijke overheid mag worden verwacht dat het gebruik in alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht”).

***Ernstige onregelmatigheden bij het verkrijgen van bewijs moeten altijd worden gesanctioneerd***

Uit de rechtspraak van de Hoge Raad die op deze uitspraak volgde, blijkt dat het “zozeer indruist”-criterium toelaat het bewijs ook in fiscale zaken uit te sluiten in de gevallen waarin de fiscale administratie volledig binnen het wettelijk kader informatie had verkregen uit een strafdossier, maar dat de wijze waarop de informatie *aldaar* was verkregen, gepaard was gegaan met “ernstige” onregelmatigheden. De fiscale administratie wordt met andere woorden geacht zich onbehoorlijk te gedragen als ze zich bedient van materiaal dat in de strafzaak was

---

<sup>9</sup> Zie overweging 3.2.4 van het arrest HR 1 juli 1992.

<sup>10</sup> HR 10 februari 1988, nr. 23.925, *BNB* 1988/160; HR 27 september 2002, nr. 36.676, *ECLI:NL:HR:2002:AD8780*, *BNB* 2003/13.

<sup>11</sup> Zie overweging 3.2.5 van het arrest HR 1 juli 1992

verkregen, niet door een gewone onregelmatigheid, maar door een ernstige onregelmatigheid<sup>12</sup>. Het hoeft daarbij niet noodzakelijk te gaan over wetsovertredingen begaan in het strafonderzoek. In een arrest van 9 september 1992<sup>13</sup> had de FIOD zowel bij het openbaar ministerie als bij de rechtbank een onjuiste en voor de belastingplichtige zeer nadelige voorstelling van zaken gegeven en had deze instanties daarmee misleid met als doel een verlof tot huiszoeking te bekomen. Wanneer de bestuurlijke overheid zich bedient van materiaal dat in een strafzaak op dergelijke wijze is verkregen, dan handelt zij in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur. Het zozeer-indruist criterium wordt ook aangewend voor het gebruik door de Nederlandse fiscale administratie van onrechtmatig verkregen bewijs uit het buitenland. Zo werd in arresten van 14 november 2006 en 21 maart 2008<sup>14</sup> door de Hoge Raad geoordeeld over het gebruik in Nederland van de microfiches uit de KB-lux zaak. De Hoge Raad stelt vast dat de Nederlandse fiscale administratie deze informatie volledig binnen het wettelijke kader van de bijstandsrichtlijn heeft verkregen. Aangaande de wijze waarop de Belgische fiscale administratie de informatie had verkregen oordeelde de Hoge Raad: “*dat niet is gebleken dat overheidsdienaren op enigerlei wijze direct of indirect betrokken zouden zijn bij de diefstal of de verduistering van de documenten van KB-Lux of op enige andere wijze frauduleus gedrag van ex-werknemers van KB-Lux hebben geïnitieerd of gefaciliteerd*”. Het gebruik van deze informatie door de Nederlandse fiscale administratie werd daarom niet strijdig geacht met wat van een behoorlijke overheid kan worden verwacht.

---

<sup>12</sup> Het hoeft daarbij niet noodzakelijk te gaan over wetsovertredingen begaan in het strafonderzoek (zie bv. HR 9 september 1992, nr. 27.399, *BNB* 1992/366, met noot P. DEN BOER alsook HR 9 september 1992, nr. 27.400, *BNB* 1992/367, met noot P. DEN BOER: waarbij de FIOD zowel bij het openbaar ministerie als bij de rechtbank een onjuiste en voor de belastingplichtige zeer nadelige voorstelling van zaken heeft gegeven en daarmee deze instanties heeft misleid, en aldus het beoogde doel, nl. een verlof tot huiszoeking heeft bereikt. Wanneer de bestuurlijke overheid zich bedient van materiaal dat in een strafzaak op dergelijke wijze is verkregen, dan handelt zij in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur.

<sup>13</sup> zie bv. HR 9 september 1992, nr. 27.399, *BNB* 1992/366, met noot P. DEN BOER alsook HR 9 september 1992, nr. 27.400, *BNB* 1992/367, met noot P. DEN BOER:

<sup>14</sup> HR 14 november 2006, nr. 02324/05 (ECLI:NL:HR:2006:AX7471) en HR 21 maart 2008, nr. 43.050 (ECLI:NL:HR:2008:BA8179, overweging 3.4.1

Wat zijn dan wel ernstige onregelmatigheden bij het vergaren van het bewijs? Naast het onjuist en voor de belastingplichtige nadelig voorstellen van de feiten om een machtiging te bekomen voor een huiszoeking, achtte de Hoge Raad ook het gebruik van bewijs dat werd verkregen in strijd met het beroepsgeheim van de advocaat, ontoelaatbaar<sup>15</sup>. De Hoge Raad achtte deze onregelmatigheid een zeer ernstige onregelmatigheid omdat “*het belang dat een ieder vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking informatie aan zijn advocaat kan toevertrouwen ook in fiscale zaken zo zwaarwegend is*”<sup>16</sup>. In de rechtspraak van de hoven en rechtbanken zijn voorbeelden terug te vinden waarbij het gebruik van bewijs dat in de strafprocedure met schending van het huisrecht werd verkregen en dat door de fiscale administratie vervolgens alsnog werd gebruikt, als strijdig werd beschouwd met het “zozeer-indruist” criterium<sup>17</sup>. Hierbij wordt overwogen dat de onregelmatigheid zeer ernstig is omdat het huisrecht een fundamenteel recht is.

### ***Schending van grondrechten bij bewijsgaring is altijd een ernstige onregelmatigheid***

In een recent arrest van 20 maart 2015<sup>18</sup> werd het “zozeer-indruist”-criterium door de HR hernomen en verder verduidelijkt in het licht van de ontwikkelingen die zich intussen op het vlak van het strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in Nederland hadden afgespeeld. In dit arrest stelt de Hoge Raad met name dat het intussen in 1996 ingevoerde artikel 359 a Sv (dat de strafrechter toelaat een keuze te maken tussen verschillende mogelijke rechtsgevolgen die aan onrechtmatig verkregen bewijs kunnen worden verleend, waaronder, maar niet uitsluitend, de bewijssuitsluiting) zo wordt geïnterpreteerd dat bewijssuitsluiting moet worden voorbehouden o.m.<sup>19</sup> voor de situatie waarin een “*belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden*”. In een arrest van de Hoge Raad van 19 februari 2013<sup>20</sup> werd gesteld dat bewijssuitsluiting in een dergelijk geval een “*noodzakelijk middel is om toekomstige vergelijkbare vormverzuimen te voorkomen en een krachtige*

---

<sup>15</sup> HR 12 maart 1997 nr. 30.478 BNB 1997/146, met noot P.J. WATTEL

<sup>16</sup> HR 12 maart 1997 nr. 30.478 BNB 1997/146, overweging 3.5

<sup>17</sup> Rechtbank Noord-Holland 11 februari 2013, nr. 12/01546 (ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ3282), overweging 4.5

<sup>18</sup> HR 20 maart 2015 (ECLI:NL:HR:2015:643)

<sup>19</sup> Bewijssuitsluiting is in Nederland ook verplicht bij schending van artikel 6 EVRM

<sup>20</sup> HR 19 februari 2013, nr. 11/03711 (ECLI:NL:HR:2013:BY5321)

*stimulans te laten bestaan tot handelen in overeenstemming met de voorgeschreven norm*". De Hoge Raad geeft in dit arrest van 19 februari 2013 uitdrukkelijk het voorbeeld van het geval waarin er sprake is van een *"vormverzuim dat resulteert in een zeer ingrijpende inbreuk op een grondrecht van de verdachte"*. Een vormverzuim dat resulteert in een zeer ingrijpende inbreuk op het recht op privéleven van de verdachte is dus een voorbeeld van een *"belangrijk voorschrift dat in aanzienlijke mate is geschonden"* en dat volgens de rechtspraak van de Hoge Raad in strafzaken altijd moet leiden tot bewijsuitsluiting op grond van artikel 359 a Sv., bij primair gebruik.

De Hoge Raad stelt vervolgens in het arrest van 20 maart 2015 dat – hoewel bewijsuitsluiting in de *belastingzaak* in het algemeen geen aangewezen en evenredige maatregel is om rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren te stimuleren - de uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook in een belastingzaak geboden is als rechtsstatelijke waarborg, wanneer *"een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in zo aanzienlijke mate is geschonden"*. De Hoge Raad stelt met andere woorden dat de maatstaf in het strafrecht om tot bewijsuitsluiting te concluderen (*"er is een belangrijk voorschrift in aanzienlijke mate geschonden"*) ook bruikbaar is in het fiscaal recht, waar de fiscale overheid zich slechts op secundaire wijze bedient van dit onrechtmatig verkregen bewijs uit het strafonderzoek.

De Hoge Raad besluit dan ook dat *"deze zeer terughoudende uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken (in gevallen waarin artikel 6 EVRM daar niet toe dwingt) nog steeds op adequate wijze tot uitdrukking komt in het 'zozeer indruist'-criterium uit BNB 1992/306"*<sup>21</sup>. Kortom, uit deze uitspraak kan worden afgeleid dat de fiscale overheid in Nederland in strijd handelt met wat van een behoorlijk bestuur kan worden verwacht, wanneer zij zich bedient van materiaal dat in een strafonderzoek is tot stand gekomen door de schending van een *"belangrijk voorschrift dat in aanzienlijke mate is geschonden"* en dat dit met name het geval is wanneer er tijdens het strafonderzoek een zeer ingrijpende inbreuk op een grondrecht is gepleegd. Tegelijkertijd leren we dat in Nederland (in strafzaken) een ingrijpende inbreuk op een grondrecht ook leidt tot bewijsuitsluiting (bij primair gebruik) op grond van artikel 359 a Sv., zoals dit door de HR wordt geïnterpreteerd.

---

<sup>21</sup> HR 20 maart 2015 (ECLI:NL:HR:2015:643), overweging 2.5.3

Rest ten slotte de vraag wat moet worden verstaan onder een “ingrijpende inbreuk op een grondrecht”. De Hoge Raad blijkt met deze voorwaarde in de praktijk niet steeds rekening te houden. In het hierboven reeds geciteerd arrest van 12 maart 1997 werd het gebruiken van materiaal in strijd met het beroepsgeheim van de advocaat in strijd geacht met de beginselen van behoorlijk bestuur, zonder enige verwijzing naar de “ingrijpende wijze” waarmee een inbreuk werd gepleegd op het beroepsgeheim. De Hoge Raad beperkt zich tot een toelichting over het belang van dit voorschrift. Ook in de eveneens hierboven geciteerde uitspraak van de rechtbank van Noord-Holland, waar werd gehandeld in strijd met het huisrecht, werd vooral gewezen op het feit dat het hier over een schending van een fundamenteel recht ging, zonder dat daarbij verder een onderscheid werd gemaakt naar de “mate van schending” van dit recht<sup>22</sup>.

### ***Lessen voor België ?***

§ Het Belgisch Hof van Cassatie maakt in het arrest van 22 mei 2015 geen onderscheid tussen het primair en het secundair gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs en stelt in algemene zin dat het **gebruik** van onrechtmatig verkregen bewijs aan de beginselen van behoorlijk bestuur moet worden getoetst en dat er sprake is van de schending van de beginselen van behoorlijk bestuur (en er dus bewijsuitsluiting moet volgen) wanneer de bewijsverkrijging (los van wie het materiaal verkreeg) in strijd is met het “zozeer indruist-criterium”.

Indien we rekening houden met de betekenis die aan dit criterium wordt gegeven in Nederland, zou dit in de Belgische rechtsorde kunnen betekenen dat bewijs **altijd** van de fiscale bewijsvoering moet worden uitgesloten (omdat het in strijd is met de beginselen van behoorlijk bestuur om dit onrechtmatig verkregen bewijs te gebruiken) wanneer dit bewijs is **verkregen** middels een ingrijpende inbreuk op een grondrecht, waarbij het belang van het grondrecht in de praktijk meer meespeelt dan de mate waarin het grondrecht is geschonden. Zich bedienen van bewijs dat met een (ingrijpende) inbreuk op een grondrecht is verkregen, is immers in strijd met de “versterkte” beginselen van behoorlijk bestuur.

---

<sup>22</sup> Rechtbank Noord-Holland 11 februari 2013, nr. 12/01546 (ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ3282), overweging 4.5



Het transponeren van deze interpretatie door de Nederlandse Hoge Raad naar de Belgische rechtsorde, lijkt verantwoord door het feit dat niet alleen identieke bewoordingen worden gebruikt in de rechtspraak van de Nederlandse Hoge Raad als deze die worden gehanteerd in de rechtspraak van het Hof van Cassatie, maar is tevens verantwoord omdat dezelfde maatschappelijke opvatting aan de basis heeft gelegen van de invoering van artikel 359 a Sv. in Nederland als van de Antigoon-rechtspraak (en wetgeving) in België, nl. dat het niet langer toelaatbaar wordt geacht dat kleine vormgebreken in de bewijsgaring van ernstige misdrijven leiden tot vrijspraak. Ook de gedachte dat de keuze omtrent de sanctie voor het onrechtmatig verkrijgen van bewijs moet worden voorafgegaan door een belangenafweging, is identiek in zowel Nederland als België. In België wordt deze gedachte vertolkt daar waar het Hof van Cassatie in het arrest van 22 mei 2015 een aantal elementen aanreikt waarmee kan worden rekening gehouden bij de beoordeling van (o.m.) het criterium van de beginselen van behoorlijk bestuur (met name het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid; de weerslag van de onregelmatigheid op het recht op de vrijheid die door de overschreden norm wordt beschermd; het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onregelmatigheid; en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onregelmatigheid overstijgt). Het is precies in het kader van de invulling van deze belangenafweging dat de Nederlandse Hoge Raad tot het besluit is gekomen dat de ingrijpende schending van een grondrecht *steeds* aanleiding moet geven tot bewijsuitsluiting.

§ Deze invulling van de Belgische rechtspraak van het Hof van Cassatie vindt steun in de gedachte die wordt vertolkt in een arrest *Webmindlicences* van het Hof van Justitie van 17 december 2015<sup>23</sup>, waarbij een Hongaarse regeling die onrechtmatig verkregen bewijs niet automatisch uitsluit, werd getoetst aan artikel 47 van het Handvest<sup>24</sup>. In de voormelde zaak was een btw-vordering gesteund op bewijsmateriaal dat was verkregen uit een (nog niet afgesloten) strafonderzoek waarbij telefoongesprekken waren afgeluisterd en e-mails in beslag genomen. De verwijzende rechter vroeg zich onder meer af of het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 Handvest) vereist dat, wanneer er een proceduregebrek wordt vastgesteld dat een schending uitmaakt van een grondrecht, de beslissing die door dit proceduregebrek is aangetast wordt nietig verklaard ongeacht de gevolgen van de schending. Het Hof van Justitie oordeelde dat in geval van schending van

---

<sup>23</sup> HvJ 17 december 2015 C-419/14 *WEBMINDLICENCES* KfT

<sup>24</sup> Artikel 47 Handvest: recht op doeltreffende voorziening in rechte

een door het Unierecht gewaarborgd recht , “*de bewijzen die in de strafprocedure zijn verkregen en in de bestuurlijke fiscale procedure zijn gebruikt, buiten beschouwing moeten worden gelaten en de aangevochten beslissing die op deze bewijzen steunt, nietig moet worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist*”<sup>25</sup>. Het Hof van Justitie meent derhalve dat het grondrecht van artikel 47 van het Handvest impliceert dat wanneer bewijzen zijn verkregen in strijd met artikel 7 van het Handvest (recht op privéleven) tijdens een strafonderzoek, deze bewijzen ook voor de bewijsvoering in fiscale zaken buiten beschouwing moeten worden gelaten. Deze uitspraak werd in de rechtsleer wel eens uitgeroepen tot de uitspraak die een halt toeroept aan de Belgische Antigoonleer, of deze leer minstens ernstig afzwakt<sup>26</sup>. Vermits het Handvest slechts toepassing vindt in situaties die door het Unierecht worden beheerst<sup>27</sup>, kan deze uitspraak die in algemene zin in elke vorm van bewijsgaring in fiscale zaken worden ingeroepen<sup>28</sup>. Artikel 47 van het Handvest en de interpretatie die eraan werd gegeven door het Hof van Justitie lijkt immers perfect te kunnen worden ingeroepen in het kader van bewijsgaring voor een btw-vordering, maar lijkt daarentegen niet in algemene zin te kunnen worden ingeroepen in het kader van bewijsgaring in de inkomstenbelasting.

Het inroepen van het arrest Webmindlicences en de interpretatie die eraan wordt gegeven door het Hof van Justitie lijkt in het licht van de hierboven gedane vaststelling, evenwel enigszins overbodig. Onze eigenste Hof van Cassatie heeft immers in fiscale zaken de

---

<sup>25</sup> HvJ 17 december 2015 C-419/14, WEBMINDLICENCES KfT, randnummer 89.

<sup>26</sup> S. GNEDASJ, “Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 3, 1-5 S. GNEDASJ, “Hof van Justitie oordeelt over naleving grondrechten bij bewijsgaring en – gebruik”, *Fisc. Act.* 2016, nr. 6, p. 4-10; P. DE VOS en D. VERBEKE, “Beperkt het Handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscaal recht?”, *TFR* 2016, nr. 499, blz. 356-362

<sup>27</sup> Artikel 51 van het Handvest. Dit moet weliswaar ruim worden geïnterpreteerd. Een nationale regeling inzake het opleggen van belastingboeten en strafvervolgning wordt immers ook beschouwd als een regeling waarin het Unierecht ten uitvoer wordt gelegd wanneer deze regeling verbonden is aan de naleving van de btw-richtlijn (HvJ 26 februari 2013 C-617/10, AKERBERG FRANSSON)

<sup>28</sup> S. DE RAEDT, “Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoon-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn”, *TFR* 2016, afl. 502, 471-474

mogelijkheid om bewijs al dan niet uit te sluiten gekoppeld aan het “zozeer indruist”-criterium uit Nederland, waarvan we weten dat dit zo moet worden ingevuld dat het gebruik van bewijs dat is verkregen met schending van een grondrecht steeds buiten toepassing moet worden gelaten, omdat het gebruik van een dergelijk besmet bewijs een schending vormt van de beginselen van behoorlijk bestuur.

Sylvie De Raedt